



ISBN:978-989-98660-8-9

O sistema contabilístico angolano: análise e reflexão com base em fontes e evidência empírica

Amélia Maria Martins Pires

Instituto Politécnico de Bragança; Unidade de Investigação Aplicada em Gestão

(UNIAG); amelia@ipb.pt

Fernando José Peixinho de Araújo Rodrigues

Instituto Politécnico de Bragança

Victorino Mauro Castelo Branco

Instituto Politécnico de Bragança

Resumo

Angola viveu por um longo período em guerra, o que lhe causou uma enorme destruição e afastou o país de importantes alterações operadas e com impactos aos mais variados níveis. Consequentemente, o primeiro esforço para harmonizar o sistema contabilístico angolano com os padrões internacionais teve lugar apenas em 2001 e de então para cá nada mais foi feito, pelo que é neste âmbito que se situa este trabalho, que tem como objetivo procurar posicionar o sistema contabilístico relativamente àquelas que são as principais tendências da normalização contabilística internacional e avaliar a sua capacidade para responder às necessidades, em particular as do setor agrícola. Assim, com recurso a uma metodologia qualitativa e com uma forte componente interpretativa, o trabalho realizado permitiu concluir que o sistema contabilístico angolano responde globalmente às necessidades, mas está desatualizado, em particular o setor agrícola, onde se impõe uma reestruturação.

Palavras-chaves: Sistema contabilístico angolano; PGCA; IAS/IFRS; agricultura; setor agrícola.

Introdução

Nas últimas décadas a economia foi sofrendo alterações e influências que criaram uma crescente interdependência política, económica e financeira entre os diferentes países e alteraram profundamente a forma de atuar das empresas. Como consequência, passou a assistir-se a uma maior facilidade na forma de atuar e de comunicar dos diversos agentes económicos mas também a exigir-se uma maior disponibilidade de informação, preparada em circunstâncias de maior regulamentação e supervisão. É neste contexto que se inicia, na década de setenta do século XX, o processo de harmonização contabilística internacional, liderado pelo IASB – *International Accounting Standard Board*, com o objetivo de eliminar a diversidade de práticas contabilísticas e uma multiplicidade de procedimentos que vinham impedindo, ou no mínimo dificultando, o processo de preparar, comunicar e interpretar informação financeira numa perspetiva global. Esta iniciativa conta hoje com a colaboração de diferentes organismos que interferem (direta ou indiretamente) no processo de regulação e alcançou níveis de aceitação bastante elevados, porquanto o referencial normativo do IASB, as IAS/IFRS – *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*, quando não utilizado diretamente, está hoje na base dos sistemas contabilísticos da globalidade dos países desenvolvidos e num número muito significativo de economias emergentes e/ou em vias de desenvolvimento.

De referir, porém, que, no último quartel do século XX, Angola viveu um conflito armado que lhe causou uma enorme destruição e instalou um clima de grande instabilidade económica, política e social que viriam a condicionar todo o seu percurso, afastando o país de todas aquelas que foram as mais importantes alterações operadas e com impactos significativos aos mais variados níveis. E tanto assim que o primeiro esforço para harmonizar o sistema contabilístico angolano com os padrões internacionalmente aceites teve lugar apenas em 2001, ano da publicação do seu primeiro Plano Geral de Contabilidade de Angola (PGCA), mas de então para cá nada mais foi feito, pelo que o articulado do PGCA se encontra hoje desatualizado (Lapi, 2015). É neste contexto que se insere este trabalho, que tem como objetivo geral desenvolver uma análise e reflexão sobre o sistema contabilístico angolano, procurando posicioná-lo relativamente aquelas que são as principais tendências e conquistas ao nível da normalização contabilística

internacional, e, adicionalmente, com recurso a um estudo de caso: (1) identificar a importância que vem sendo atribuída à informação financeira em Angola; (2) perceber se o normativo angolano responde ou não aos desafios do momento e quais as suas principais lacunas; e (3) avaliar a sua capacidade (do normativo angolano) para responder às necessidades de setores de atividade específicos, em particular as do setor agrícola. Para responder a estes objetivos o presente estudo desenvolve-se, para além desta introdução e respetivas conclusões, a partir de duas grandes secções. Uma primeira de enquadramento teórico, que compreende uma caracterização do sector agrícola angolano e do seu potencial, complementada com uma caracterização do sistema contabilístico angolano com o propósito de se poder justificar a existência de um eventual “gap” normativo entre o PGCA e as IAS/IFRS, em especial com a IAS 41. A segunda componente, que respeita ao estudo de caso, compreende o objetivo, os fundamentos que suportam a metodologia e o método de investigação, bem como o processo de recolha de dados e respetiva análise e discussão.

I. Enquadramento teórico

1.1. Breve caracterização do sector agrícola angolano e análise do seu potencial

O elemento distintivo do setor agrícola é o processo de “transformação biológica”, que tem por base um crescimento “natural” ou “biológico” e é independente de qualquer adição de recursos materiais ou humanos, pelo que, e ainda que à semelhança de qualquer outro setor de atividade a utilização eficiente e eficaz dos recursos seja fundamental, as condições climáticas e a qualidade dos solos ganham aqui particular relevância. Angola é um dos países com importante potencial a este nível (Pacheco, Carvalho, & Henriques, 2013), dispondo de uma extensa área florestal, abundantes recursos marinhos e fluviais ainda por explorar (Rocha, 2017), como se procura ilustrar (tabelas 1 a 3).

Tabela 1. Estrutura e evolução das explorações agrícolas no período de 2008 a 2012

Explorações Agrícola	2008/2009	2011/2012	Taxa de Crescimento
	Nº de empresas registadas	Nº de empresas registadas	
Empresa Agrícola Familiar (EAF)	2 187 038	2 068 107	-5,4%
Empresa Agrícola Empresarial (EAE)	3 715	8 360	225%

Fonte: Elaboração própria a partir de Lote (2015, p.52).

A análise (tabela 1) permite concluir que a forma como as explorações agrícolas estão organizadas mudou drasticamente no período observado (2008 a 2012), com um crescimento quase que exponencial das EAE, conforme gráfico 1 que a seguir se apresenta.

Gráfico 1. Evolução da estrutura das explorações agrícolas no período de 2008 a 2012



Fonte: Elaboração própria.

Assim, e ainda que o setor agrícola surja caracterizado pelo domínio de explorações agrícolas de estrutura familiar (EAF) e, por isso, muito rudimentares, a que estão geralmente associados reduzidos níveis de produtividade, a curva de crescimento apresentada para as estruturas de tipo empresarial (EAE), conforme gráfico 1, a par da projeção da produção agrícola (tabela 2) e da sua contribuição para o PIB (tabela 3), levam a crer que a realidade deste setor está em fase de mudança.

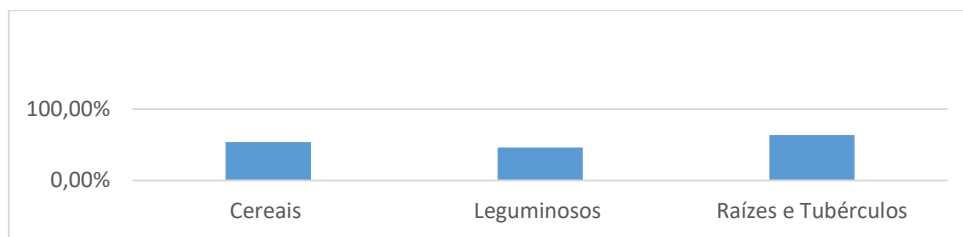
Tabela 2. Projeção das principais culturas para o período de 2012 a 2017

Produto	Produção em Toneladas					Taxa de Crescimento
	2012/13	2013/14	2014/15	2015/16	2016/17	
Cereais	2 292 334	2 602 320	2 872 681	3 176 762	3 520 990	53,6%
Leguminosos	630 935	836 103	1 033 588	1 192 041	1 368 297	46,1%
Raízes e Tubérculos	24 072 833	26 865 240	30 621 555	34 161 578	37 815 136	63,7%

Fonte: Elaboração própria a partir de MINAGRI (2012, p. 64).

Os dados apresentados (tabela 2) não deixam dúvidas acerca das expectativas colocadas no setor e do seu potencial enquanto alternativa de investimento e opção para a diversificação e fortalecimento da economia, como se pode concluir a partir das taxas de crescimento apresentadas para alguns dos principais produtos agrícolas para o período de 2012 a 2017 (tabela 2 e gráfico 2).

Gráfico 2. Crescimento das principais culturas para o período de 2012 a 2017



Fonte: Elaboração própria.

Assim, se Angola tem hoje um setor agrícola caracterizado pelo predomínio de explorações agrícolas rudimentares, é também verdade que assume um papel de referência na economia nacional (tabela 3), através da sua contribuição para a riqueza nacional ou Produto Interno Bruto (PIB).

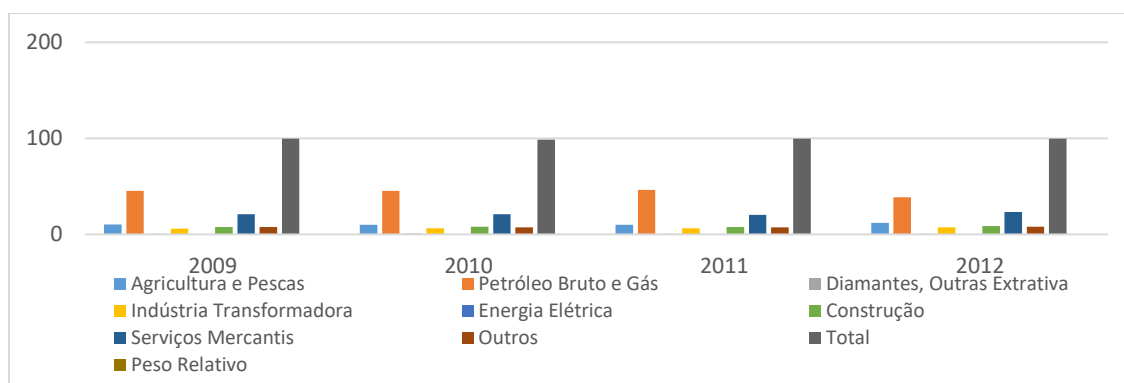
Tabela 3. Contribuição do setor agrícola e pescas para o PIB

Setor de atividade	Contribuição para o PIB (valores em milhões de euros)			
	2009	2010	2011	2012
Agricultura e Pescas	10,4	10,1	10,2	12,2
Petróleo Bruto e Gás	45,6	45,6	46,6	38,8
Diamantes, Outras Extrativa	0,9	1	0,8	0,9
Indústria Transformadora	6,2	6,3	6,5	7,3
Energia Elétrica	0,1	0,1	0,1	0,2
Construção	7,7	8,1	7,9	8,9
Serviços Mercantis	21,2	21	20,4	23,3
Outros	7,8	7,4	7,4	8,1
Total	99,9	98,8	99,9	99,7
Peso Relativo	10,4%	10,2%	10,2%	12,2%

Fonte: Elaboração própria a partir de Marchand, Jover, e Lopes (2012, p. 9).

A análise (tabela 3 e gráfico 3) permitem concluir pela grande dependência que ainda existe do setor do petróleo, mas também da importância que o sector agrícola já tem, na medida em que se encontra entre os que mais contribuem para a formação do PIB, factos que criam uma clara necessidade de mudança (Rocha, 2017) através da canalização dos investimentos para as infraestruturas e renovação dos setores agrícola, industrial e de serviços (Vunge, 2015).

Gráfico 3. Contribuição do setor agrícola e pescas para o PIB



Fonte: Elaboração própria.

Esta interpretação, ainda que conjecturada, assenta na crença de que Angola dispõe de um grande potencial no setor agrícola, reforçado pelo facto de no passado ter feito parte do grupo dos maiores exportadores mundiais de café, cereais, algodão ou banana. Assim, e não obstante os importantes constrangimentos que o setor ainda apresenta, e que se prendem com a tipologia das explorações e a sua reduzida profissionalização ou com o facto da economia angolana ser muito inflacionada e marcada por uma grande instabilidade cambial, variáveis que têm uma influência muito significativa nos setores muito dependentes do mercado externo, como é o caso do setor agrícola, acreditar na possibilidade de se poder recuperar essa posição é algo que poderá estar ao seu alcance.

1.2. Breve caracterização do sistema contabilístico angolano

A contabilidade, na sua qualidade de ciência social, deve ser entendida numa perspetiva holística, isto é, como um sistema aberto e em relação de interdependência com a envolvente (Gray, 1988), cujos elementos distintivos (envolvente) determinam a orientação do sistema contabilístico e justificam as suas principais características (Choi & Meek, 2011), geralmente agrupadas a partir de duas grandes áreas de influência (tabela 4) (Nobes, 1998).

Tabela 4. Principais correntes de influência: anglo-saxónica e continental

CORRENTES	
ANGLO-SAXÓNICA	CONTINENTAL
Principais características distintivas	
<i>Sistema Legal</i>	
Direito Comum (jurisprudência)	Direito Romano (leis detalhadas)
<i>Influência na elaboração da norma</i>	
Grande influência da profissão	Domínio do Estado
<i>Relação fiscalidade e contabilidade</i>	
Separação entre a Contabilidade e a Fiscalidade	Relação estreita entre a Contabilidade e a Fiscalidade
<i>Fonte de financiamento preferencial</i>	

Mercado de capitais	Sistema bancário
<i>Orientação da informação financeira (Stakeholder preferencial)</i>	
Investidor	Credor

Fonte: Elaboração própria a partir de Nobes (1998, p.168).

De referir, no entanto, que a esmagadora maioria dos países africanos são antigas colônias do mundo ocidental, pelo que o seu idioma, religião, crenças ou o sistema legal são uma consequência disso (Boolaky, 2003) e tenderam a persistir após a independência, como que sob a forma de herança colonial (Mayegle, 2014). Ainda que a independência tenha criado normas próprias e alterado regras, não conseguiu modificar substancialmente as principais características da envolvente, pelo que os sistemas contabilísticos em vigor nos diversos países africanos têm a sua proveniência no ocidente e datam da colonização (Cerne, 2009; Santos, 2006), apontada como um dos fatores que mais influenciou as práticas e os sistemas contabilísticos aí existentes (Elad, 2015; Mayegle, 2014; Boolaky, 2004; 2003). Assim, e tomando por base a taxonomia apresentada para os sistemas contabilísticos (Nobes & Parker, 2008; Nobes, 1998) e os fatores que após a descolonização maior influência exerceram na evolução do normativo contabilístico em África, ilustra-se (figura 1) a classificação para os sistemas contabilísticos que coexistem em África após a descolonização ou na chamada era da “globalização” (Elad, 2015).

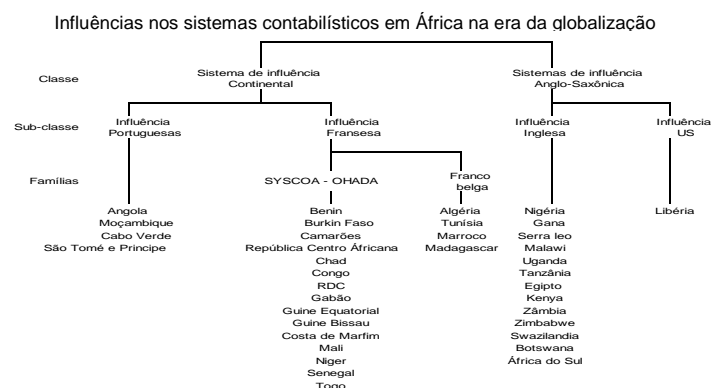


Figura 1. Classificação dos sistemas contabilísticos em África na era da globalização

Fonte: Adaptado de Elad (2015, p. 91).

Em linha com o que acabámos de aduzir, a figura 1 permite concluir que os sistemas contabilísticos em vigor nos diversos países africanos têm a sua proveniência no ocidente e datam da colonização (Cerne, 2009; Santos, 2006). Em conformidade, o sistema contabilístico angolano é de influência portuguesa (Elad, 2015; Mayegle, 2014; Boolaky,

2004; 2003), país colonizador e de quem herdou as principais características, pelo que integra a designada corrente continental, caracterizada por apresentar um normativo fortemente regulamentador, com origem no Estado, de caráter coercivo, na medida em que a sua afirmação se faz através de diplomas legais, com uma matriz conservadora e influenciado pelo normativo fiscal (Lapi, 2015; Santos, 2006; Alexander & Nobes, 2001).

Por outro lado, nas últimas décadas do século XX assistiu-se a um conjunto de alterações relacionadas com o desenvolvimento dos mercados e a abertura internacional, levando à queda de todo o tipo de barreiras e criando necessidades de comunicação entre empresas e utilizadores de diferentes países (Pires, 2010), o que influenciou a contabilidade das entidades e as suas escolhas (Choi & Meek, 2011) e precipitou a necessidade de se avançar para a construção de uma linguagem contabilística comum (Pereira, Almeida & Estevam, 2009), tarefa encarada e particularmente assumida pelo IASB (Zeff, 2012; Cruz, 2011). Em conformidade, o processo de harmonização contabilística foi-se intensificando (Omagbon, 2015; Anghel, 2015) e a influência do IASB crescendo (Alexander, Jorissen, & Britton, 2014), uma vez reconhecido que as suas normas, as IAS/IFRS, representavam um padrão harmonizado (Urif, 2015) e capaz de poder melhorar a compatibilidade dos sistemas contabilísticos e a informação financeira a ser produzida (Lakmal, 2014).

Porém, no período pós independência, fruto de circunstâncias várias, a generalidade dos países do continente africano foram revelando uma manifesta incapacidade para introduzir reformas profundas e duradouras (Gouadain & Wade 2002), acabando por não conseguirem acompanhar muitas das questões que entretanto iam sendo acolhidas por outros normativos contabilísticos (Elad, 2015). Não acompanharam a tendência dominante, acabando por fazê-lo apenas quando os sistemas contabilísticos aí existentes foram dando sinais de falência e estimularam a busca de novas soluções, designadamente a necessidade de empreender em África um caminho capaz de assegurar a coexistência dos sistemas de direito comum anglófono com os europeus continentais (Elad, 2015; Arrio, 2009), solução que, de resto, vinha sendo imposta pelo BM – Banco Mundial e pelo FMI – Fundo Monetário Internacional (Boolaky, 2003; 2004; FMI, 2000; Banco Mundial, 2010) para os países objeto da sua intervenção, como era o caso de Angola.

Seriam precisamente as pressões externas exercidas pelo BM e FMI que acabariam por dar início a um processo de modernização contabilística muito ambicioso em África (Gouadain & Wade, 2002; Elad, 2007), suportado no referencial IAS/IFRS (Elad, 2007;

FMI, 2000; Banco Mundial, 2010), uma vez que será este o normativo a aplicar por todas as grandes entidades, públicas e privadas, que recebam assistência do BM e do FMI (FMI, 2000; Banco Mundial, 2010). Estas pressões acabariam por colocar um ponto final na “anarquia” contabilística em que Angola viveu por um longo período de tempo, iniciando, na viragem do milénio, um conjunto de esforço para normalizar, que representaram também uma primeira aproximação às práticas internacionalmente aceites, as IAS/IFRS (tabela 5), e que deram os primeiros frutos em 2001, com a publicação do PGCA – Plano Geral de Contabilidade Angolano.

Tabela 5. Grau de aproximação entre o PGCA e o referencial contabilístico IAS/IFRS

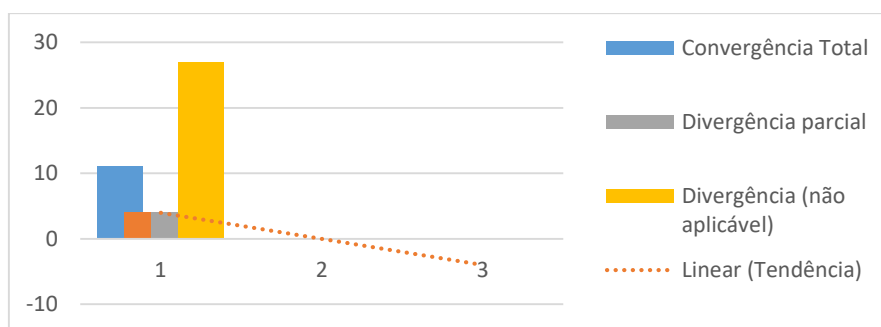
PGCA vs IAS/IFRS		
Convergência total		
IAS 1	Apresentação das Demonstrações Financeiras	
IAS 2	Inventários	
IAS 7	Demonstrações de Fluxos de Caixa	
IAS 8	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	
IAS 10	Acontecimento Após a Data do Balanço	
IAS 11	Contratos de Construção	
IAS 18	Rédito	
IAS 20	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	
IAS 23	Custos de Empréstimos Obtidos	
IAS 24	Divulgações de partes relacionadas	
Convergência parcial		
IAS 16	Ativos Fixos Tangíveis	Divergência, na medida em que no PGCA surgem classificados como Imobilizações Corpóreas.
IAS 21	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	Divergem, na medida em que o PGCA permite o diferimento de diferenças de câmbio favoráveis para algumas situações.
IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Divergência de terminologia, na medida em que não é feita a distinção entre passivo contingente e provisão nem clarificados os métodos a seguir para a sua qualificação.
IAS 38	Ativos Intangíveis	Divergência terminológica; no PGCA surgem classificados como Imobilizações Incorpóreas.
IFRS 1	Adoção pela primeira vez das normas internacionais de relato financeiro	Ainda que não aplicável, o PGCA alerta para a necessidade de se assegurar a comparabilidade na preparação das Demonstrações Financeiras (DF) no primeiro ano da sua aplicação do normativo.
IFRS 5	Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas	Convergência de critérios mas o PGCA é omissa quanto à reclassificação, para efeitos de reconhecimento subsequente, nem às divulgações.
Divergência total (não aplicáveis)		
IAS 12	Impostos Sobre o Rendimento	
IAS 14	Relato por Segmentos	
IAS 17	Locações	
IAS 19	Benefícios dos Empregados	
IAS 26	Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reforma	
IAS 27	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	
IAS 28	Investimentos em Associadas	
IAS 29	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	
IAS 31	Interesses em Empreendimentos Conjuntos	
IAS 32	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	
IAS 33	Resultados por Ação	

IAS 34	Relato Financeiro Intercalar
IAS 36	Imparidade de Ativos
IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IAS 40	Propriedades de Investimento
IAS 41	Agricultura
IFRS 2	Pagamento com Base em Ações
IFRS 3	Concentrações de atividades empresariais
IFRS 4	Contratos de seguro
IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações
IFRS 8	Segmentos operacionais
IFRS 9	Instrumentos Financeiros
IFRS 10	Demonstrações Financeira Consolidada
IFRS 11	Empréstimos Conjuntos
IFRS 12	Divulgação de Interesses em Outras Empresas
IFRS 13	Mensuração do Justo Valor

Fonte: Elaboração própria a partir das IAS/IFRS e do PGCA.

A análise (tabela 5) permite concluir que existe um relativo grau de aproximação entre o referencial contabilístico angolano e o do IASB, na medida em que há um elevado número de normas que o IASB tem hoje que ainda não são aplicáveis em Angola. Esta aproximação limita-se à data da publicação do PGCA, em 200, uma vez que de então para cá as normas do IASB sofreram uma profunda reforma, na sequência dos diversos acordos entretanto estabelecidos, nomeadamente com o norte-americano FASB – *Financial Accounting Standard Board* e com a IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*, que o PGCA não acompanhou, pelo que está hoje bastante aquém do referencial internacional. A reforma levada a cabo pelo IASB e que produziu alterações nas normas existentes (IAS) e conduziu à criação de novas normas com nova designação (IFRS), provocou divergências profundas entre este normativo (IAS/IFRS) e os sistemas contabilísticos que não acompanharam esta evolução, como foi o caso do PGCA. Neste contexto, a atualização do PGCA, no sentido de o aproximar das mais recentes IAS/IFRS publicadas pelo IASB, à semelhança do que já foi feito pelo BNA – Banco Nacional de Angola para o setor financeiro (Lapi, 2015), é no momento o caminho a seguir (António, 2014) na medida em que não só lhe permitiria acompanhar a evolução contabilística que vem sendo registada a nível internacional (Rui, et al., 2014) como resolver constrangimentos internos, invertendo a tendência de divergência a que se vem assistindo entre as IAS/IFRS e o PGCA, como se procura mostrar através do gráfico 4, que se segue.

Gráfico 4. Grau de convergência entre o normativo angolano (PGCA) e o normativo internacional (IAS/IFRS) desde a sua publicação



Fonte: Elaboração própria a partir das IAS/IFRS e do PGCA.

Assim, e relativamente ao objetivo geral deste trabalho, que procurava posicionar o sistema contabilístico angolano relativamente aquelas que são as principais tendências e conquistas ao nível da normalização contabilística internacional, pode concluir-se que o PGCA vem divergindo das IAS/IFRS desde a sua publicação, em 2001.

II. Algumas reflexões sobre o sistema contabilístico angolano com base em fontes e evidência empírica

2.1. Metodologia

Recordamos que esta investigação tem como objetivo desenvolver uma análise e reflexão sobre o sistema contabilístico angolano, posicionando-o relativamente aquelas que são as principais tendências e conquistas ao nível da normalização contabilística internacional e, adicionalmente: (1) identificar a importância que vem sendo atribuída à informação financeira em Angola; (2) perceber se o normativo angolano (PGCA) responde ou não aos desafios do momento e quais as suas principais lacunas; e (3) avaliar a sua capacidade para responder às necessidades de setores de atividade específicos, em particular as do setor agrícola. Para lhe dar resposta o estudo segue uma metodologia de natureza qualitativa, com uma forte componente interpretativa (Minayo & Sanches, 1993; Guba & Lincoln, 1994; Denzin & Lincoln, 2005), abordagem que vem conquistado posição na investigação em ciências sociais (Guba & Lincoln, 1994) e um importante espaço na academia (Denzin & Lincoln, 2005), em particular quando o objetivo é o de procurar compreender as ações das pessoas através da descrição dos acontecimentos (Bogdan & Biklen, 1994). Acresce, neste particular, o facto de o investigador se constituir no principal elemento de recolha (Carmo & Ferreira, 1988), proporcionando informação que geralmente a quantitativa não é capaz (Aires, 2015; Major & Vieira, 2009) e se recorrer

a técnicas que possibilitam a investigação de um fenómeno no seu ambiente real (Raupp & Beuren, 2004; Yin, 2003).

Como fontes de dados optou-se pela entrevista semiestruturada e pela informação financeira (demonstrações financeiras de um conjunto de empresas), ambas classificadas pela literatura como alternativas válidas para a metodologia adotada (Silva & Silva, 2013). As entrevistas foram realizadas em Luanda (Angola), nos meses de agosto e setembro de 2017 e repetidas em fevereiro de 2018, com o objetivo de validar algumas respostas, com base numa amostra não aleatória formada por um conjunto de 16 profissionais, a trabalhar em empresas do setor agrícola, de um total de 25 inicialmente contactados, e 4 académicos, docentes do ensino superior com título de Doutor em contabilidade. As questões colocadas, num total de 13, constam da tabela 6 que se segue e foram formuladas para procurar responder aos objetivos específicos.

Tabela 6. Guião de entrevista

Objetivo específico 1: Importância atribuída à informação financeira

1. Que importância reconhece à informação financeira em geral?
2. A menor importância que lhe possa ser atribuída pode estar relacionada com a falta de organização, de meios, de capacidade para lhe reconhecer utilidade ou com outros fatores?
3. Quais as demonstrações financeiras que as empresas são obrigadas a elaborar em Angola (de acordo com o PGCA)?
4. Na sua opinião, e ainda que em termos genéricos, qual, ou quais, das seguintes demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo) as empresas tendem a atribuir ou atribuem, efetivamente, maior importância?
5. É comum em Angola as empresas elaborarem o Anexo ou tendem a desvalorizá-lo? Se sim, ao que se deve?

Objetivo específico 2: O PGCA responde ou não aos desafios do momento e quais as suas principais lacunas

6. Como classifica, globalmente, o normativo contabilístico em vigor? Considera-o adequado e ajustado ao atual contexto económico ou não?
7. Como pensa que tem vindo a ser aplicado? Ajudar as empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação patrimonial, financeira e de resultados? Ajudar a cumprir com as suas obrigações fiscais e outras? Ou ambas?
8. O normativo contabilístico em vigor vem cumprindo com a sua missão ou vem revelando algumas insuficiências?
9. O normativo contabilístico em vigor aplica-se de forma indiferenciada a todas as empresas e para todos os setores de atividade?
10. Como classifica, em termos de qualidade, a informação financeira (contabilística) que é preparada pelas empresas em Angola?

Objetivo específico 3: Capacidade do PGCA para responder às necessidades de setores de atividade específicos

11. Considerando as especificidades de determinados setores de atividade, reconhece haver necessidade de desenvolver normas específicas? Se sim, para que setores? O setor agrícola pode ser um desses setores e porquê?
12. Atendendo a que o PGCA não faz referência aos ativos biológicos, em que rubrica estão a ser reconhecidos estes ativos, quer os ativos biológicos de produção (fixos) quer os consumíveis (inventários)? E como vêm sendo mensurados?
13. Considera que deveria haver critérios específicos para o seu reconhecimento (rubrica específica) e para a sua mensuração? Por que razão? Pela importância que o setor agrícola tem e/ou espera ter em Angola ou pelas especificidades destes ativos?

Fonte: Elaboração própria.

2.2. Análise e discussão dos resultados

2.2.1. A partir das entrevistas

Os resultados obtidos apresentam-se nas tabelas 7 a 9 e foram organizados para responder aos objetivos específicos colocados. Para o primeiro, colocado com o propósito de avaliar o nível de importância que é atribuído à informação financeira em Angola, os resultados obtidos apresentam-se sistematizados na tabela 7 que se segue.

Tabela 7. Importância atribuída à informação financeira

Questão	Evidências
1. Que importância reconhece à informação financeira em geral?	Globalmente reconhecem que <i>“as Demonstrações Financeiras têm grande importância na vida das empresas porque ajudam a conhecer a situação económica e financeira da mesma (...) e também ajudam os gestores a tomarem decisões oportunas”</i>
2. A menor importância que lhe possa ser atribuída pode estar relacionada com a falta de organização, de meios, de capacidade para lhe reconhecer utilidade ou outros fatores?	Apontam <i>“(...) a falta de organização, meios, capacidade etc como uma das principais razões”</i> , mas consideram poder estar relacionada também <i>“com a falta de formação e de conhecimento sobre as suas reais capacidades (...) o que justifica que muitas empresas/empresários se preocupem com a informação financeira apenas para pagamento de impostos (...)”</i> . Acresce ainda que <i>“a maioria das empresas em Angola são geridas de maneira muito embrionária e alguns empresários afirmam que não precisam de contabilistas”</i> .
3. Quais as demonstrações financeiras que as empresas são obrigadas a elaborar em Angola (de acordo com o PGCA)?	Nem todos reconhecem que um conjunto completo é formado por <i>“Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos”</i>
4. Na sua opinião, e ainda que em termos genéricos, qual, ou quais, das seguintes demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexo) as empresas tendem a atribuir ou atribuem maior importância?	Apontam para <i>“Demonstração dos Resultados”</i> ; o <i>“Balanço e Demonstração dos Resultados”</i> ; e <i>“Balanço, Demonstração dos Resultados e Anexos”</i> .
5. É comum em Angola as empresas elaborarem o Anexo ou tendem a desvalorizá-lo? Se sim, ao que se deve?	As respostas equilibram-se entre <i>“não”</i> e <i>“sim”</i> , ainda que apontem para uma certa desvalorização, relacionada com a <i>“falta de conhecimento da sua importância, fraca capacidade na sua elaboração por parte dos técnicos etc”</i> ou com o facto de ser <i>“comum as empresas em Angola elaborarem os anexos e isto deve-se ao facto de serem coagidos pelo fisco”</i>

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 7) permite concluir que, ainda que os profissionais e académicos tendam, genericamente, a reconhecer importância à informação financeira (questão 1), esta tende

ainda a ser desvalorizada (questão 2) na medida em que a grande preocupação das empresas e/ou empresários ainda é o cumprimento das obrigações de reporte para com a Administração Fiscal. Estes resultados estão alinhados com uma certa teoria, que aponta para o facto de a preparação de informação contabilística tender a ser encarada como uma forma de cumprir com as obrigações fiscais (Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014; Pires & Rodrigues, 2011; Pires, 2010). Os resultados permitem concluir também que os entrevistados exteriorizam não possuir ainda uma verdadeira consciência acerca dos reais propósitos da contabilidade e dos seus objetivos uma vez que, quando questionados acerca das demonstrações financeiras e da sua importância relativa (questões 3 e 4), apenas uma parte muito reduzida mostra conhecer o que é um conjunto completo de demonstrações financeiras básicas. Mais, quando questionados acerca do Anexo e da importância que esta demonstração financeira possa ou não ter (questão 5), as respostas apontam para a reduzida capacidade de que dispõem para a elaborar, e, fundamentalmente, para um certo desconhecimento acerca da sua natureza e propósitos, a que não terá sido alheio o facto de Angola ter vivido um longo período de instabilidade (António, 2014). Na continuação (tabela 8) apresentam-se os resultados obtidos para o segundo objetivo específico.

Tabela 8. Avaliação global do PGCA

Questão	Evidências
6. Como classifica, globalmente, o normativo contabilístico em vigor? Considera-o adequado e ajustado ao atual contexto económico ou não?	À exceção de um entrevistado, para quem “o normativo contabilístico angolano se adequa ao atual contexto económico porque as empresas que operam no país são Pequenas e Micro Entidades”, os demais afirmam que “o PGCA se encontra desajustado face ao contexto económico atual”.
7. Como pensa que tem vindo a ser aplicado? Ajudar as empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira e apropriada da sua situação patrimonial, financeira e de resultados? Ajudar a cumprir com as suas obrigações fiscais e outras? Ou ambas?	Globalmente, consideram “que sim, ainda que a situação patrimonial, financeira e de resultados possa ser comprometida em certas empresas por causa das insuficiências e lacunas do normativo”, ou seja “(...) ajuda algumas empresas a preparar informação capaz de oferecer uma imagem verdadeira, mas não todas”. Reconhecem que o normativo deve “(...) responder às necessidades de todos os agentes económicos” “(...) que regule a contabilidade financeira e não só para fins fiscais, (...) ajudando os gestores a tomar decisões”.
8. O normativo contabilístico em vigor vem cumprindo com a sua missão ou vem revelando algumas insuficiências?	Reconhecem que o “normativo tem cumprido com a sua missão, mas vem também revelando algumas insuficiências/lacunas, pelo que precisa de ser revisto porque desde a sua aprovação, em 2001, até ao momento a economia mudou muito, surgiram empresas com outras necessidades e de outros ramos de atividade e às quais o PGCA não consegue responder, principalmente as grandes e as integradas em grupos económicos”.
9. O normativo contabilístico em vigor aplica-se de forma indiferenciada a todas as empresas e para todos os setores de atividade?	Afirmam que não, na medida em que “(...) ainda que para empresas comerciais se aplique o normativo de forma indiferenciada, há a exceção da banca e seguros”.
10. Como classifica, em termos de qualidade, a informação financeira (contabilística) que é preparada pelas empresas em Angola?	Os profissionais consideram, globalmente, que “o padrão da qualidade da informação financeira varia em função da dimensão das empresas e suas exigências, estrutura organizativa e competência dos técnicos, de entre outros” enquanto na opinião dos académicos “o padrão de qualidade da informação financeira nas empresas do sector não financeiro é o mesmo e

baixo, na medida em que se limitam a preparar informação apenas para pagamento de impostos”.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 8) permite concluir que o normativo contabilístico angolano responde às necessidades da empresa tipo a operar em Angola (questão 6). Apenas um dos entrevistados aponta para a existência de desajustamentos entre o PGCA e o tecido empresarial, ainda que esta limitação seja mitigada pelo facto de o tecido empresarial existente ser pouco exigente, na medida em que na sua esmagadora maioria é formado por empresas de reduzida dimensão. Ou seja, os resultados apontam para a existência de limitações que decorrem da falta de capacidade do PGCA para responder às necessidades crescentes de algumas entidades, nomeadamente as de maior tamanho e as integradas em grupos económicos (questões 7 e 8). Sob este ponto de vista, os resultados apontam para a necessidade de se empreender uma reforma que permita ao país acompanhar as principais alterações que a evolução contabilística vem registando a nível internacional, acolhendo princípios e critérios compreendidos por todos (Pinto & Carvalho, 2012) e assegurando maiores níveis de transparência, melhor alocação de recursos, maior estabilidade, e, globalmente, uma melhor governação das entidades (Nnadi & Soobaroyen, 2015), o que de resto se apresenta em linha com a teoria (Cruz, 2011). Em termos de qualidade da informação financeira (questões 9 e 10) os resultados permitem concluir que esta se faz depender muito mais do tipo de empresas e dos profissionais que a executam que do próprio normativo, pelo que a menor qualidade que possa ser identificada encontra justificação na dimensão das empresas e nos recursos de que estas dispõem para a preparar, efeito potenciado pelo facto das empresas pequenas terem, por norma, recursos mais escassos. Estes resultados estão em linha com a teoria, que vem defendendo que a informação financeira que é preparada e divulgada tem como utilizador preferencial a Administração Fiscal (Rodrigues, et al., 2014; Pires & Rodrigues, 2011; Pires, 2010). Na continuação (tabela 9) apresentam-se os resultados relacionados com a avaliação do terceiro objetivo específico.

Tabela 9. Capacidade do PGCA para responder às necessidades de setores de atividade específicos, em particular as do setor agrícola

Questão	Evidências
---------	------------

11. Considerando as especificidades de determinados setores de atividade, reconhece haver necessidade de desenvolver normas específicas? Se sim, para que setores? O setor agrícola pode ser um desses setores e porquê?	Foi identificada uma opinião generalizada que aponta para a “ <i>necessidade de desenvolver normas específicas para determinados setores de atividade</i> ”. A maioria considera que o setor para o qual há necessidades específicas “ <i>é o sector agrícola</i> ” mas foi também referido “ <i>(...) o setor petrolífero</i> ”.
12. Atendendo a que o PGCA não faz referência aos ativos biológicos, em que rubrica estão a ser reconhecidos estes ativos, quer os ativos biológicos de produção (fixos) quer os consumíveis (inventários)? E como vêm sendo mensurados?	Os resultados mostram que “ <i>os ativos biológicos de produção (fixo) são registados na classe meios fixos e investimentos, utilizando a rubrica imobilizações corpóreas, e os consumíveis (inventários) são registados na classe das existências, utilizando a rubrica matérias-primas subsidiárias e de consumo</i> ”. Mensurados ao custo, “ <i>considerando uma vida útil de 5 anos para os animais e de 10 para plantações</i> ”; seguindo “ <i>o Decreto Presidencial n.º 207/2015, que determina períodos de vida útil específicos para algumas classes de ativos biológicos</i> ”; ou optando por “ <i>...não depreciar por considerarem não ser aplicável</i> ”, mas classificando como “ <i>imobilização corpórea</i> ” por falta de alternativa.
13. Considera que deveria haver critérios específicos para o seu reconhecimento (rubrica específica) e para a sua mensuração? Por que razão? Pela importância que o setor agrícola tem e/ou espera ter em Angola ou pelas especificidades destes ativos?	Todos afirmam que “ <i>sim</i> ”, que “ <i>deveria haver uma rubrica específica para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos em função da especificidade destes ativos</i> ”.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 9) permite concluir que o PGCA é generalista, pelo que não compreende critérios específicos para atender às necessidades de setores de atividade concretos, como é o caso do setor agrícola (questão 11). Esta lacuna leva a que os critérios de reconhecimento e mensuração que estão a ser aplicados aos ativos biológicos e produtos agrícolas não sejam consentâneos com a realidade desses ativos (questão 12). Esta política contabilística induz à aplicação de outras políticas contabilísticas igualmente questionáveis, como é o caso da depreciação sistemática de todos os ativos biológicos, à semelhança do que acontece com os ativos assim reconhecidos, a que se associa uma certa arbitrariedade decorrente da definição da vida útil. De referir, porém, que esta prática não é consensual, na medida em que há quem reconheça como “*imobilização corpórea*”, por falta de alternativa, mas admita “*...não depreciar por considerar não ser aplicável*”. De referir que esta política contabilística está em linha com o normativo fiscal angolano, mais concretamente com o Decreto Presidencial n.º 207/2015, que estabelece o regime de reintegrações e amortizações aplicável aos bens do ativo imobilizado de todas as entidades sujeitas ao Imposto Industrial, incluindo as atividades do grupo A, que compreende a agricultura.

2.2.2. A partir das demonstrações financeiras

Tal como oportunamente referido, socorremo-nos também de um conjunto de demonstrações financeiras, relativas ao período de 2016 a 2017, de um conjunto de 10 empresas a operar no setor agrícola, escolhidas por conveniência, com o objetivo de identificar a prática contabilística dominante e recolher evidência (tabela 10) capaz de nos permitir extrair algumas ilações que permitam contrastar as práticas em vigor (PGCA) com aquela que é a corrente dominante a nível internacional (IAS 41). De referir que, ainda que a agricultura, entendida como a gestão da transformação biológica de ativos biológicos em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais (IAS 41, §5), seja uma atividade ancestral, a verdade é que não foi possível observar relativamente a este setor de atividade os mesmos avanços em termos de normalização contabilística que se registaram para os demais. O primeiro normativo aplicável ao setor foi precisamente a IAS 41, publicada pelo IASB em 2000 (Silva & Leitão, 2018; Silva, Ribeiro & Carmo, 2015; Silva, Nardi, & Ribeiro, 2015), mas que, à semelhança de muitos outros (tabela 5), não está ainda em vigor em Angola. Nesta conformidade procura-se aferir sobre a oportunidade de se empreender em Angola uma reforma contabilística que possa encontrar no setor agrícola um foco de pressão pelo facto de se assumir tratar-se de um setor estratégico para o desenvolvimento do país.

Os principais resultados identificados, relativamente à prática contabilística dominante, encontram-se sistematizados na tabela 10 que se segue.

Tabela 10. Prática contabilística aplicável

ATIVOS BIOLÓGICOS DE PRODUÇÃO		ATIVOS BIOLÓGICOS CONSUMÍVEIS	
ADQUIRIDOS			
No reconhecimento inicial			
Reconhecidos como “Outras Imobilizações Corpóreas”, ao Custo (preço de compra)		Reconhecidos como “Existências”, ao Custo (preço de compra)	
No reconhecimento subsequente			
Mantidos como “Outras Imobilizações Corpóreas”, ao Custo menos depreciações acumuladas		Mantidos ao custo	
NASCIDOS NA EXPLORAÇÃO			
No reconhecimento inicial			
Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado		Reconhecidos como “Existências”, ao Preço de mercado	
No reconhecimento subsequente			
Mantidos como “Existências”, ao Custo		Mantidos como “Existências”, ao Custo	

Fonte: Elaboração própria.

A análise da tabela 10 permite concluir pela existência de alguma inconsistência no tratamento contabilístico que vem sendo aplicado, em resultado de diferentes interpretações para a mesma situação, facto que pode ser explicado pela falta de resposta

do PGCA para atender às necessidades deste setor de atividade, tal como já havíamos constatado a partir dos resultados obtidos com as entrevistas (questão 12).

Uma análise ao articulado do PGCA permite concluir que, não obstante uma ou outra referência às atividades do setor agrícola, a resposta que este normativo oferece para este setor de atividade não entra em linha de conta com as especificidades e/ou idiossincrasias dos ativos que lhe estão afetos, o que se traduz em dificuldades para os profissionais e, consequentemente, na opção por práticas discricionárias, contraditórias e contrárias à natureza dos próprios ativos. Por exemplo, relativamente à mensuração, e ainda que numa primeira abordagem se fique com a ideia de uma certa preocupação com a mensuração destes ativos, na medida em que o PGCA se refere à aplicação de critérios específicos, prevendo a utilização de critérios diferentes, nomeadamente a utilização do “valor realizável líquido deduzido de uma margem de lucro”, não clarifica as condições em que o mesmo deve ser utilizado. Recordamos que estamos em presença de ativos diferenciados, pelo que justificam critérios próprios, em particular no que respeita à mensuração (Silva & Leitão, 2018). E tanto assim que a IAS 41, para que seja aplicada, presume que uma entidade disponha de capacidade para medir as alterações resultantes do processo de transformação biológica a que os ativos biológicos estão sujeitos com recurso à utilização do critério valorimétrico do justo valor, pelo que determina que seja este o critério a utilizar. Esta prática assenta no pressuposto de que o processo de transformação biológica é heterogéneo, porque dependente do ciclo biológico de cada ativo, logo as alterações qualitativas e quantitativas daí resultantes (Maciel, et al., 2018) justificam critérios próprios (Silva & Leitão, 2018) que podem muito bem assentar no justo valor nos casos em que se disponha de um mercado ativo (Gonçalves, et al., 2017; Argilés, Alibuch, & Blandon, 2012). Não podemos deixar de realçar também que quando este não exista a sua aplicação é questionável (Maciel, et al., 2018; Martins, Almeida, & Jesus, 2012) porque as alternativas apontadas para o estimar (justo valor) não estão isentas de críticas (Rocha, et al., 2016). O mercado pode não ser uma boa referência (Silva & Leitão, 2018; Silva, Ribeiro, & Carmo, 2015) pela incapacidade que apresenta para particularizar em função do ciclo e dos próprios atributos do ativo (por natureza heterogéneos), (Gonçalves, et al., 2017; Pires, et al., 2017), levando, inclusive, algumas empresas do setor a não reconhecerem nem divulgarem os seus ativos biológicos (Rocha, et al., 2016; Talaska & Oliveira, 2016), o que se tem traduzido em desconformidade com o normativo e em assimetria informativa (Silva & Leitão, 2018). Aliás, encontrar a melhor

forma de medir as alterações produzidas pelo processo de transformação biológica (Maciel, Dantas & Botelho, 2018) tem sido, desde a publicação da IAS 41, a questão central para este setor de atividade (Gonçalves, et al., 2017).

Por outro lado, o Decreto Presidencial n.º 207/2015, que estabelece, no âmbito do regime de reintegrações e amortizações aplicável para as atividades agrícolas em Angola, vidas úteis diferenciadas para ativos animais e plantas, é um aspeto que reveste particular importância, seja pelo seu teor, ao reconhecer esta diferença, mas também por confirmar a existência de uma certa desarticulação entre o normativo contabilístico e o fiscal. Assumindo que os ativos biológicos, nomeadamente os de ciclo longo, têm o seu próprio ciclo de vida (Martins, et al., 2012) e os seus próprios atributos, por natureza heterogêneos (Maciel, et al., 2018) é no mínimo estranho que seja apenas o normativo fiscal a reconhecê-lo.

Assim, e em linha com a teoria, é mais do que chegada a hora de empreender uma atualização ao PGCA, aproximando-o das mais recentes IAS/IFRS, à semelhança do que já foi feito para o setor financeiro (Lapi, 2015), no sentido de eliminar custos de contexto e tornar o país mais competitivo. Por outro lado, e considerando as condições de exceção que Angola apresenta para a agricultura (Pacheco et al., 2013) e o papel fundamentalmente que este setor pode ter sob o ponto de vista da diversificação da sua atividade económica (Rocha, 2017), reduzindo gradualmente a sua dependência do petróleo, importa criar condições aos mais variados níveis para que os agentes económicos a operar neste setor possam competir de igual para igual, numa economia aberta e altamente competitiva. Sob este ponto de vista, a reforma do PGCA para acolher os princípios da IAS 41 pode ser entendida como um bom ponto de partida para uma reforma mais profunda.

Conclusões, limitações e futuras linhas de investigação

Recordamos que o presente trabalho foi realizado com o objetivo de desenvolver uma análise e reflexão sobre o sistema contabilístico angolano, posicionando-o relativamente aquelas que são as principais tendências e conquistas ao nível da normalização contabilística internacional, e, adicionalmente: (1) Identificar a importância que vem sendo atribuída à informação financeira; (2) Perceber se o PGCA responde ou não aos desafios do momento e quais as suas principais lacunas; e (3) Avaliar a capacidade do

PGCA para responder às necessidades de setores de atividade específicos. Do trabalho realizado foi possível concluir que:

1. Relativamente ao objetivo geral, que vai no sentido de procurar posicionar o sistema contabilístico angolano relativamente aquelas que são as principais tendências e conquistas ao nível da normalização contabilística internacional, foi possível concluir que o PGCA vem divergindo das IAS/IFRS desde a data da sua publicação, em 2001;
2. No que toca aos objetivos específicos:
 - a. Relativamente ao primeiro, que vai no sentido de procurar identificar a importância que vem sendo atribuída à informação financeira, ainda que os resultados apontem, genericamente, para um reconhecimento da sua importância, esta tende ainda a ser desvalorizada na medida em que a grande preocupação das empresas e/ou empresários ainda é o cumprimento das obrigações de reporte para com a Administração Fiscal, resultados que, em certa medida, estão alinhados com uma teoria; foi possível concluir também não existir ainda uma verdadeira consciência acerca dos reais propósitos da contabilidade e dos seus objetivos;
 - b. No que toca ao segundo, colocado para procurar perceber se o PGCA responde ou não aos desafios do momento e quais as suas principais lacunas, os resultados mostram que o normativo contabilístico angolano responde às necessidades da empresa tipo a operar em Angola, na medida em que na sua esmagadora maioria o tecido empresarial é formado por empresas de reduzida dimensão; concluiu-se também pela existência de limitações normativas, designadamente as que decorrem da falta de capacidade do PGCA para responder às necessidades crescentes de algumas entidades, nomeadamente as de maior tamanho e as integradas em grupos económicos; sob este ponto de vista os resultados apontam para a necessidade de se empreender uma reforma, o que de resto também se apresenta em linha com a teoria;
 - c. No que toca ao terceiro, que vai no sentido de procurar avaliar a capacidade do PGCA para responder às necessidades de setores de atividade específicos, os resultados mostram tratar-se de um normativo generalista e que não compreende critérios específicos para atender às necessidades de setores de atividade concretos, como é o caso do setor

agrícola; esta lacuna leva à adoção, pelas empresas do setor, de critérios de reconhecimento e mensuração para os ativos biológicos e produtos agrícolas que não são consentâneos com a realidade desses ativos e, inclusive, à aplicação de políticas contabilísticas contraditórias; e

3. Com base nestes resultados e considerando as condições de exceção que Angola apresenta para a agricultura e, por isso, o papel fundamentalmente que este setor pode ter sob o ponto de vista da diversificação da atividade económica, reduzindo gradualmente a sua dependência do petróleo, atrevemo-nos a defender a criação de condições, aos mais variados níveis, para que os agentes económicos a operar neste setor possam competir de igual para igual, numa economia que é hoje aberta e altamente competitiva. Sob este ponto de vista, e neste particular, a reforma do PGCA, para acolher os princípios da IAS 41, pode ser entendida como uma boa medida para melhorar as condições de competitividades das empresas angolanas a operar neste setor e um bom ponto de partida para uma reforma mais profunda.

Estas conclusões devem ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações, nomeadamente no que respeita ao processo de recolha de dados, muito condicionado pela falta de disponibilidade dos profissionais e académicos, o que limitou o número de entrevistados, e pela pouca abertura das empresas para facultar o acesso à informação. Neste sentido sugere-se, como futuras linhas de investigação, o desenvolvimento deste mesmo estudo mas com recurso a uma amostra mais representativa, com o objetivo de completar e/ou reforçar os resultados agora obtidos e, eventualmente, com recurso a metodologias alternativas, para efeitos de confrontação de resultados.

Referências bibliográficas

- Aires, L. (2015). *Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional*, Porto: Universidade Aberta.
- Alexander, D., & Nobes, C. (2001). The over-riding importance of internationalism: A reply to Nobes. *Accounting and Business Research*, 31(2), pp. 145-149, <https://doi.org/10.1080/00014788.2001.9729608>.
- Alexander, D., Jorissen, A., & Britton, A. (2014). *International financial reporting and analysis* (6th ed.), Australia Cengage Learning.
- Anghel, I. (2015). Current debates regarding international accounting harmonization, standardization and compliance, *National Strategies Observer*, 2(2), pp. 257-267.

- António, B. (2014). *A Importância da internacionalização das normas contabilísticas: Qual o impacto, em termos de transparência da informação contabilística, provocada pela adoção das normas IFRS em Angola?*, Repositório Institucional Camões, <http://hdl.handle.net/11144/416>.
- Argilés, J., Aliberch, A. & Blandon, J. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation, *Revista de Contabilidad*, 15, pp. 109-142.
- Arrio, K. (2009). *Estudo das condições de regulamento das normas do IASB em países membros da organização para a harmonização do direito dos negócio em Africa*, Universidade de Brasília, Universidade Federal de Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- Banco Mundial (2010). Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC), *Accounting and Auditing - Republic of Congo*, Washington DC.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). Investigação qualitativa em educação: Fundamentos, métodos e técnicas, *Investigação Qualitativa Em Educação*, pp. 15-80.
- Boolaky, P. K. (2004). Determinants of accounting standards in the southern african development community (SADC). *Journal of Accounting Research*, pp. 1-16.
- Boolaky, P. K. (2003). Accounting development in Africa: A study of the impact of colonisation and the legal systems on accounting standards in sub-saharan african countries, *Journal of Accounting Research*, pp.1-13.
- Carmo, H., & Ferreira, M. (1988). *Metodologia de investigação: Guia de auto-aprendizagem*, Lisboa: Universidade Aberta.
- Cerne, K. (2009). Influential factors of countrys accounting system development, *Review Pregledni Rad*, 2(2), pp.1-12.
- Choi, F., & Meek, G. (2011). *International accounting. The International Executive* (7th ed.), New York University.
- Cruz, C. M. P. (2011). *Principais diferenças entre o Plano Geral de Contabilidade de Angola e o Sistema de Normalização Contabilística de Portugal*, Repositório da Universidade Técnica de Lisboa, <http://hdl.handle.net/10400.5/3494>.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). The sage handbook of qualitafive research, In *Thousand Oaks, CA: Sage Publication* (3rd Ed., pp. 695-728).
- Elad, C. (2015). The development of accounting in the franc zone countries in africa. *International Journal of Accounting*, 50(1), pp. 75-100, <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.006>.

- Elad, C. (2007). Fair value accounting and fair trade: An analysis of the role of International Accounting Standard no. 41 in social conflict, *Socio-Economic Review*, 5, pp. 755-777, <https://doi.org/10.1093/ser/mwm013> Fair.
- FMI. (2000). *Letter of intent of the government of cameroon*. Washington DC. Retrieved from International Monetary Fund.
- Gonçalves, R., Lopes, P., & Craig, R. (2017). Value relevance of biological assets under, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation IFRS*, S1061-9518(17)30051-4, <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2017.10.001>.
- Gouadain, D. & Wade, B. (2002). *Comptabilité générale système comptable l'ohada*. Paris: Agence Universitaire de la Francophonie (Editions ESTEM).
- Gray, J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Journal of Business Finance & Accounting*, 24(I), pp. 1-15.
- Guba, E., & Lincoln, Y. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of Qualitative Research*, pp. 105-117.
- IAS 41 - International Accounting Standard – Agriculture, International Accounting Standards Board (IASB), <http://www.ifrs.org>.
- Lakmal, D. (2014). Impact of international accounting harmonization, pp.1-9, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2387327>.
- Lapi, E. V. (2015). *Harmonização contabilística internacional: Análise da adoção das IAS/IFRS em Angola*. Dissertação de Mestrado [22 de maio de 2019], <http://hdl.handle.net/10071/11284>.
- Lote, E. R. (2015). *Empresas agrícolas e desenvolvimento económico : Potencialidades da província do Huambo*. Dissertação de Mestrado em Gestão [22 de maio de 2019], <http://repositorio.uportu.pt/jspui/bitstream/11328/1362/1/TMG%2022.pdf>.
- Maciel, J. V. S. P., Dantas, J. A., & Botelho, D. R. (2018). Evidenciação do ajuste a valor justo na DVA por empresas que exploram ativos biológicos, *Custos e @gronegocio on line* - v. 14, n. 4, out/dez.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escola Editora.
- Marchand, A., Jover, E., & Lopes, P. A. (2012). *Angola perfil do sector privado do país. African Development Bank and African Development Fund*. Luanda (Angola).
- Martins, A., Almeida, R. & Jesus, T. (2012). O Impacte da IAS 41 e o seu valor relevante nas empresas agrícolas cotadas. *Revista Portuguesa de Contabilidade*, II (8), pp. 577-616.

- Mayegle, F. X. (2014). OHADA accounting system and harmonization of accounting practice in francophone sub-saharan Africa, *International Journal of Business and Social Science*, 5(10), pp. 233-241.
- MINAGRI (2012). *Plano de desenvolvimento de médio prazo do setor agrário (2013 - 2017)*. Ministério da Agricultura, Luanda (Angola).
- Minayo, M., & Sanches, O. (1993). Quantitativo-qualitativo: Oposição ou complementaridade? *Caderno de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, 9(3), pp. 239-248.
- Nnadi, M., & Soobaroyen, T. (2015). International financial reporting standards and foreign direct investment: The case of africa. *Advances in Accounting*, 31(2), pp. 228-238, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.09.007>.
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34(2), pp. 1-26. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00028>.
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting* (10th ed.). UK: Pearson Education.
- Omagbon, P. (2015). Conceptual development of accounting : A historical perspective. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 2(11), pp.1393-1403.
- Pacheco, F., Carvalho, L., & Henriques, P. (2013). *Contribuição para o debate sobre a sustentabilidade da agricultura angolana*, Repositório da Universidade de Évora, <http://hdl.handle.net/10174/9386>.
- Pereira, R., Almeida, R., & Estevam, M. (2009). *Harmonização contabilística internacional: análise das suas implicações em Portugal*. Booknomics.
- Pinto, C. F., & Carvalho, L. F. F. (2012). Comparative study of national and international standards of. *Revista Organização Sistêmica*, 2(1), pp. 22-32.
- Pires, A. M. M., Rodrigues, F. J. P. A., Saraiva, H. I. B. & Alves, M. C. (2017). “Contributos da NCRF 17 para o cumprimento do objetivo das demonstrações financeiras nas empresas do setor? Análise e reflexão a partir das características da envolvente”, XVII Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica, Alicante (Espanha).
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. A. (2011). As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizar padrão para a informação financeira: evidência empírica. *XXI Jornadas Hispanos-Lusas de Gestão Científica*, pp. 1-16.

- Pires, A. M. M. (2010). *Sistema de normalização contabilística do POC ao SNC*, Lisboa: Publisher Team.
- Raupp, F., & Beuren, I. (2004). *Caracterização da pesquisa em contabilidade. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática* (3rd ed.), São Paulo: Atlas.
- Rocha, M. J. A. (2017). *A Economia Angolana em 2015, 2016 e 2017 - Textos de Reflexão*, Universidade Católica de Angola, CETC - Centro de Estudos e Investigação Científica, 1ª edição, Editora Texto Editores, Lda., Angola.
- Rocha, S. A., Oliveira, D.L., Loose, C. E. & Porto, W. S. (2016). Measurement and disclosure of the bearer biological asset at the fair value in beekeeping: an alternative to the historical cost. *Custos e @gronegocio on line*, V. 12, n. 3, jul/set.
- Rodrigues, F. J. P. A., Pires, A. M. M., & Pereira, H. F. R. M. (2014). “A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade”, *XXIV Jornadas Hispano Lusas de Gestão Científica*, fevereiro, Leiria, Portugal.
- Rui, M. P. A., Miranda, S. J., Nogueira, A., Silva, J. L., & Pinheiro, P. M. (2014). *Plano geral de contabilidade angolano explicado*, Cacém: ATF - Edições Técnicas.
- Santos, L. L. (1999). A contabilidade no século XXI. *II Simpósio Internacional de Contabilidade*, pp. 1-23.
- Santos, L. L. (2006). *Contabilidade internacional, comparação das normas contabilísticas para as empresas não financeiras nos países lusófono* (1st ed.), Porto: Baltazar e Cerqueira-Ind. Gráfica.
- Silva, M. R., & Leitão, C. R. S. (2018). Análise da aderência aos CPC 27 e CPC 29 pelas empresas listadas na BM&FBovespa que mantêm ativos biológicos do tipo *bearer plants* (plantas portadoras), *Custos e @gronegocio on line* - v. 14, n. 4, out/dez.
- Silva, R. L. M.; Nardi, P. C. C., & Ribeiro, M. S. (2015). Gerenciamento de Resultados e Valorização dos Ativos Biológicos, *Brazilian Business Review*, v. 12, n. 4, jul/ago.
- Silva, F. N., Ribeiro, A. M., & Carmo, C. H. S. (2015). Utilizar valor justo para ativos biológicos influencia significativamente o resultado? Um estudo com companhias abertas relacionadas com agronegócios entre os anos 2010 e 2013, *Custos e @gronegocio on line* - v. 11, n. 4 – out/dez.
- Silva, R., & Silva, P. (2013). O contributo dos métodos qualitativos na investigação em

- contabilidade de gestão. *Indagatio Didactica.*, 5(2).
- Talaska & Oliveira (2016). Nível de disclosure de ativos biológicos nas empresas listadas na BM&FBovespa: análise pós-adoção do valor justo, *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ* (online), Rio de Janeiro, v. 21, n.3, pp. 22 - 39, set/dez., ISSN 1984-3291.
- Urif, H. B. (2015). The progress of harmonization accounting standards in ASEAN countries (Malaysia, Singapore, and Thailand). *A Review of the Research Literature*, pp. 1-27.
- Vunge, F. F. (2015). *Angola - Desenvolvimento e Sector Externo: Propostas de Políticas para a Correção dos Desequilíbrios*, Edições Colibri, 1ª edição, Lisboa.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3ª Edição). Sage Publications.
- Zeff, S. A. (2012). The evolution of the IASC into the IASB, and the challenges it faces. *The Accounting Review*, pp. 1-46.